



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**  
**Exp. Núm. 2014-1122**

Mediante Oficio Núm. 253/2014 de fecha 22 de julio de 2014, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 14 de agosto de ese mismo año, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente signado con el número AF46-U-2000-000090 de su nomenclatura, contenido del recurso de apelación ejercido el 6 de junio de 2014, por la abogada Adda Almanzar, INPREABOGADO Núm. 68.313, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**; tal como se desprende de oficio poder inserto a los folios 361 al 370 del expediente contra la sentencia definitiva Núm. 1.639 del 26 de mayo de 2014, dictada por el Juzgado remitente, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 12 de diciembre de 2000 por los abogados José Rafael Márquez, Amalia C. Octavio y José Andrés Octavio L., INPREABOGADOS Núms. 6.553, 15.569 y 57.512, en el orden indicado, acreditación que cursa a los folios 7 al 8 de las actas procesales, actuando en su carácter de apoderados judiciales de los ciudadanos Flavia Ana Riggione Broda, Franco Riggione Broda y Salvatore Riggione Broda, venezolanos, titulares de las cédulas Núms. 4.089.444, 4.766.643 y 2.932.688 respectivamente, obrando en su condición de "*herederos universales*" de la **SUCESIÓN DE MARÍA BRODA DE RIGGIONE**.

El aludido recurso contencioso tributario fue interpuesto contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 del 31 de agosto de 2000 emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital conjuntamente con la Jefatura de División de Sumario Administrativo de dicha Gerencia, ambas adscritas al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y contra el Acta Fiscal Núm. SAT-GRT-RC-DF-1-1067-AVA-2000-000260 de fecha 02 de mayo de 2000, emitida por el Fiscal Nacional de Hacienda, adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del precitado Servicio Autónomo, mediante los cuales, se determinó un incremento en el patrimonio hereditario gravable de la referida sucesión por la cantidad de trescientos veintitrés millones novecientos veintidós mil trescientos once bolívares sin céntimos (Bs. 323.922.311,00) equivalente actualmente a la suma de trescientos veintitrés mil novecientos veintidós bolívares con treinta y un céntimos (Bs. 323.922,31).

Adicionalmente, la Administración Tributaria determinó un impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos a la contribuyente de autos por la suma de setenta y dos millones setecientos sesenta y cinco mil novecientos cincuenta y tres bolívares con setenta y seis céntimos (Bs. 72.765.953,76) equivalente en la actualidad a la cantidad de setenta y dos mil setecientos sesenta y cinco bolívares con noventa y cinco céntimos (Bs. 72.765,95) de conformidad con lo establecido en el artículo 48 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*.

En fecha 21 de julio de 2014, el Juzgado *a quo* oyó la apelación en ambos efectos y ordenó la remisión del expediente a esta Alzada, mediante el precitado oficio.

El 16 de septiembre de 2014 se dio cuenta en Sala y por auto de igual fecha se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

Mediante escrito presentado en fecha 7 de octubre de 2014, la abogada Iris Josefina Gil Gómez, INPREABOGADO Núm. 47.673, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según poder cursante a los folios 438 al 443 de las actas procesales, fundamentó la apelación. No hubo contestación.

Por auto de fecha 22 de octubre de 2014 se dejó constancia que la presente causa entró en estado de sentencia, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Luego, el 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

El 24 de febrero de 2016, la abogada Iris Josefina Gil Gómez, antes identificada, actuando como apoderada judicial del Fisco Nacional, solicitó pronunciamiento en la presente causa.

A través del auto de fecha 25 de febrero de 2016 se dejó constancia de la incorporación a esta Sala Político-Administrativa del Magistrado Marco Antonio Medina Salas y de la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

El 22 de septiembre de 2016, la abogada Iris Josefina Gil Gómez, antes identificada, actuando como apoderada judicial del Fisco Nacional requirió de esta Alzada el pronunciamiento en el presente juicio.

En fecha 22 de marzo de 2017, la apoderada judicial del Fisco Nacional, solicitó se dicte sentencia.

Realizado el estudio del expediente, pasa este Alto Tribunal a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

## I ANTECEDENTES

El fecha 23 de abril de 1999 falleció *ab-intestato* la ciudadana María Broda de Riggione, titular de la cédula de identidad Núm. 550.337.

En razón de ello, el 12 de enero de 2000, los ciudadanos Flavia Ana Riggione Broda, Franco Riggione Broda y Salvatore Riggione Broda, anteriormente identificados, en su condición de "*herederos universales*" de la causante María Broda de Riggione, presentaron ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de la

Región Capital adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), la Declaración Sucesoral contenida en el Formulario para Autoliquidación de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, Forma 32 H-99- Núm. 0097461 de esa misma fecha.

Mediante Providencia Administrativa Núm. GRTI-RC-DF-1052-AVA-2000-538 de fecha 25 de febrero de 2000, emitida por el Jefe de la División de Fiscalización conjuntamente con la Gerencia Regional de Tributos Internos, ambas de la Región Capital adscritas al Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), notificada a la sucesión de María Broda de Riggione en fecha 13 de marzo de 2000, se autorizó al ciudadano Ramón Meza Rasquín, titular de la cédula de identidad Núm. 5.313.428, en su carácter de Fiscal Nacional de Hacienda, a los fines de practicar un avalúo y auditoría de los bienes que conforman el “*acervo hereditario activos y pasivos*” de la precitada Sucesión de conformidad con lo establecido en los artículos 112 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, 46 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, 94 numeral 10 y 98, numerales 2, 6, 9, 13 y 14 de la Resolución Núm. 32 de fecha 24 de marzo de 1995, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 4.881, de fecha 29 de marzo de 1995, que define la organización, atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).

La mencionada Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital adscrita a dicho Servicio Autónomo expidió Planilla Sucesoral GRTI/RC/2000/E. Núm. 000450 de fecha 24 de octubre de 2000, por un monto total de setenta y dos millones setecientos sesenta y cinco mil novecientos cincuenta y tres bolívares con setenta y seis céntimos (Bs. 72.765.953,76) por concepto de impuesto sucesoral equivalente en la actualidad a la cantidad de setenta y dos mil setecientos sesenta y cinco bolívares con noventa y cinco céntimos (Bs. 72.765,95).

Producto de la investigación fiscal practicada sobre la referida declaración sucesoral por el Área de Fiscalización de Tributos Internos de la Región Capital, adscrita a la prenombrada Gerencia General el 2 de mayo de 2000, se emitió el Acta Fiscal Núm. SAT-GRTI-RC-DF-1-1067-AVA-2000-000260 en la cual se “*detectó una diferencia en el Patrimonio Líquido Hereditario declarado*” correspondiente al sesenta y dos coma cincuenta por ciento (62,50%), equivalente a la suma total de trescientos veintitrés millones novecientos veintidós mil trescientos once bolívares

(Bs. 323.922.311,00), actualmente trescientos veintitrés mil novecientos veintidós bolívares con treinta y un céntimos (Bs. 323.922,31), surgida de los conceptos que se detallan a continuación:

“(…)

Activo	S/Actuación Fiscal (Bs.)	S/Declaración (Bs.)	Diferencia Gravable (62,50%)
1	Bs. 44.236.207,00	Bs. 0,00	Bs. 27.647.629,00
2	Bs. 48.531.276,00	Bs. 0,00	Bs. 30.332.048,00
3	Bs. 38.780.606,00	Bs. 0,00	Bs. 24.237.879,00
4	Bs. 65.238.596,00	Bs. 0,00	Bs. 40.774.122,00
5	Bs. 30.578.224,00	Bs. 0,00	Bs. 19.111.390,00
6	Bs. 35.655.206,00	Bs. 0,00	Bs. 2.284.504,00
7	Bs. 24.354.558,00	Bs. 0,00	Bs. 15.221.599,00
8	Bs. 7.620.598,00	Bs. 0,00	Bs. 29.762.874,00
9	Bs. 183.280.425,00	Bs. 0,00	Bs. 114.550.266,00
	<b>Bs. 518.275.596,00</b>	<b>Bs. 0,00</b>	<b>Bs. 323.922.311,00</b>

( )” (Folio 227).

La contribuyente no formuló descargos. En razón a lo anterior, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha 31 de agosto de 2000, mediante la cual se estableció a cargo de la Sucesión de María Broda de Riggione la obligación de pagar una diferencia de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos por el monto de trescientos veintitrés millones novecientos veintidós mil trescientos once bolívares sin céntimos (Bs. 323.922.311,00), equivalente actualmente a la cantidad de trescientos veintitrés mil novecientos veintidós bolívares con treinta y un céntimos (Bs. 323.922,31), y se determinó un impuesto sucesoral por la cantidad de setenta y dos millones setecientos sesenta y cinco mil novecientos cincuenta y tres bolívares con setenta y seis céntimos (Bs. 72.765.953,76) equivalente actualmente a la cantidad de setenta y dos mil setecientos sesenta y cinco bolívares con noventa y cinco céntimos (Bs. 72.765,95), de conformidad con lo establecido en los artículos 112, Parágrafo Único, 47 y 48 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de 1999, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 36.687, de fecha 26 de abril de 1999.

En razón de ello, en fecha 24 de octubre de 2000, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), expidió la Planilla Sucesoral Núm. GRTI/RC/2000/E.- Núm. 000450, por el monto de setenta y dos mil setecientos sesenta y cinco bolívares con noventa y cinco céntimos (Bs. 72.765,95).

En fecha 12 de diciembre de 2000, los integrantes de la Sucesión de María Broda de Riggione interpusieron recurso contencioso tributario contra la Resolución Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha 31 de agosto de 2000 y contra el Acta Fiscal Núm. SAT-GRTI-RC-DF-1-1067-AVA-200-000260, ante el Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con competencia nacional para la fecha y en su carácter de distribuidor alegando lo siguiente:

#### 1.- “*Bienes litigiosos*” objeto de la presente declaración sucesoral.

Los apoderados judiciales de la precitada sucesión alegaron que “(…) *en fecha 12 de enero fue presentada la declaración de los bienes dejados por la Señora María Broda de Riggione, los cuales se declararon como bienes litigiosos, por cuanto para esa fecha, cursaba ante el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, el recurso contencioso tributario interpuesto contra los reparos formulados a la Declaración Sucesoral de Luigi Riggione Montano cónyuge de la mencionada señora Riggione, en relación a los valores de esos mismos bienes.(…)*”.

Igualmente agregaron que “(…) *No existe en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos ni en su reglamento, ni en ningún otro instrumento legal, norma alguna que establezca que sólo pueden considerarse ‘bienes litigiosos’, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, aquellos sometidos a procesos de Derecho Civil que ‘pongan en duda la propiedad de los bienes, o los integrantes de la comunidad hereditaria’ que sean la fiscalización ‘obviamente son los motivos a ser considerados a los efectos de la Declaración Sucesoral’ (…)*”.

#### 2.-Valores asignados a los bienes inmuebles del patrimonio hereditario.

Impugnaron “(…) *los valores asignados por la Fiscalización a los bienes inmuebles que integran el acervo hereditario de María Riggione, confirmados en la Resolución de Sumario Administrativo por cuanto son superiores al valor real del mercado para la fecha de la apertura de la Sucesión (…)*”.

Asimismo solicitaron “(…) *la nulidad de los actos impugnados y en consecuencia, que la Sucesión que representa[n] no tiene que pagar el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos conexos, hasta tanto no sea sentenciado definitivamente por el Tribunal Supremo de Justicia el Recurso Contencioso Tributario*

(...)”. (Agregado de esta Sala).

En fecha 2 de noviembre de 2011 el abogado José Andrés Octavio L, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sucesión contribuyente solicitó “(...) se declare la prescripción de la obligación tributaria y sus accesorios impugnados mediante el recurso contencioso tributario interpuesto por [su] representada (...)”. (Corchetes de esta Máxima Instancia).

## II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante sentencia definitiva Núm. 1.639 del 26 de mayo de 2014, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al cual correspondió previa distribución del conocimiento de la presente causa, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los integrantes de la Sucesión María Broda de Riggione, en los términos siguientes:

*“(...) este Órgano Jurisdiccional observa que la controversia se circunscribe en verificar si la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SAT-GRTI-RC-DISA-2000-000912 de fecha treinta y uno (31) de Agosto de 2000, se encuentra ajustada a derecho; no obstante previamente este Juzgado emitirá pronunciamiento sobre la solicitud de prescripción formulada por la representación judicial de la recurrente, después de haber quedado la causa vista para sentencia.*

*Refiriéndonos al punto de previo pronunciamiento consideramos conveniente transcribir parcialmente la sentencia N° 1703 emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, publicada el catorce (14) de Diciembre de 2012, caso: Contraloría General de la República.*

*‘A igual conclusión arribó esta Sala, en el fallo N° 785/10, el cual estableció lo siguiente:*

(...omissis...)

*No obstante que el referido criterio jurisprudencial verse (sic) específicamente sobre el instituto de la perención luego de haber entrado la causa en estado de dictar sentencia, las consideraciones allí vertidas –mutatis mutandi- resultan plenamente aplicables a casos como el de autos, pues -como se indicara supra- se está aplicando una sanción que resulta incluso mucho más grave que la sola extinción del proceso: la extinción del derecho de crédito que tiene la República en contra de un determinado contribuyente con ocasión de un tributo, derecho que cuenta además con una presunción de legalidad que acaso ha visto mermada su eficacia por la instauración del proceso contencioso-tributario.*

*No puede soslayarse, por otra parte, que la declaratoria contenida en el veredicto cuya revisión fue requerida, lejos de procurar la recta marcha del proceso, constituye un incentivo para el contribuyente demandante para abandonar las causas que haya iniciado una vez que arriben a la fase de sentencia, pues de esa forma puede aprovecharse de la reanudación del cómputo de la prescripción del derecho a favor del Fisco, escudándose en la omisión del juzgador de fallar oportuna y definitivamente la controversia, en agravio del derecho a la tutela judicial efectiva como garantía procesal fundamental que estatuye el artículo 26 de la Carta Magna.’*

*En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia N° 00320 publicada en fecha veinte (20) de Marzo de 2013, caso: Canaven, C.A.*

(...omissis...)

*En base a la transcrita jurisprudencia, y vista la oposición de la ciudadana sustituta del Procurador General de la República, formulada en fecha doce (12) de Mayo de 2014, fundada entre otras en la misma decisión emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que sirvió de base al criterio esbozado por la mencionada Sala Política Administrativa, el cual hallamos aplicable al caso de autos de conformidad con lo previsto en el artículo 321 del Código de Procedimiento Civil, este Tribunal declara que no procede la prescripción de la obligación tributaria después de vista la causa, por cuanto ello constituiría un incentivo para que el contribuyente recurrente abandone las causas que haya iniciado una vez que arriben a la fase de sentencia, para de esa forma aprovecharse de la reanudación del cómputo de la prescripción del derecho a favor del Fisco o cualquier otro ente acreedor del tributo, escudándose en la omisión del juzgador de fallar oportuna y definitivamente la controversia, en agravio del derecho a la tutela judicial efectiva como garantía procesal fundamental que estatuye el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se decide.*

*Resuelta la cuestión de previo pronunciamiento, tenemos que la Administración Tributaria formuló un reparo a la ‘SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA’ fallecida ab-intestato en fecha veintitrés (23) de Abril de 1999, incrementando el Patrimonio Hereditario en Bs. 323.922.311,00 con un Impuesto Sucesoral resultante de Bs. 72.765.953,76 equivalente actualmente a Bs. 72.765,95 en virtud de la reconversión monetaria; dado que en la Declaración Sucesoral contenida en el formulario H-96-07 N° 0097461, presentada el doce (12) de Enero de 2000, a la cual se le asignó el número de expediente administrativo 200089, los herederos incluyeron en el Anexo 7 (Bienes Litigiosos), Formulario (S-1), nueve (9) activos, sin que estuviese en discusión la titularidad de tales bienes, ni la condición hereditaria.*

*En atención a lo anterior, conviene reproducir la norma contenida en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, publicada en la Gaceta Oficial N° 3.007 Extraordinario de fecha treinta (31) de Agosto de 1982, cuya redacción se mantuvo idéntica en la reforma de Octubre de 1999, el cual establece lo siguiente:*

(...omissis...)

*Dispone la norma que antecede, que una vez acaecido el deceso del causante y abierta en consecuencia la transmisión sucesoral de su patrimonio hacia sus respectivos herederos, legatarios y demás beneficiarios, éstos disponen como regla general, de un lapso de ciento ochenta (180) días hábiles siguientes a la muerte, a los efectos de declarar y, de ser el caso, pagar el importe tributario que sea procedente.*

*No obstante, como es natural la regla que antecede cuenta con limitadas excepciones, todas derivadas de circunstancias particulares que hacen nugatorio el cumplimiento irrestricto del plazo supra señalado, y es por esta razón que el artículo 35 de la mencionada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos aplicable racione temporis, prevé:*

(...omissis...)

*Dentro de los casos especiales a los que alude la norma transcrita, destaca por su vinculación con el caso de autos, lo relativo al plazo para presentar la declaración del impuesto generado por la transmisión a título gratuito y por causa de muerte, de bienes que a la fecha de la apertura de la sucesión se encontraran en litigio, toda vez que mal podría exigirse a los contribuyentes de esta exacción fiscal, incorporar a la declaración jurada del patrimonio gravado, derechos de cuya existencia no se tenga certeza para ese momento.*

*En el referido Anexo 7 de la Declaración Sucesoral, destinado a los Bienes Litigiosos, los herederos incluyeron nueve (9) inmuebles, en atención al juicio llevado por ante el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, bajo el N° 1.245, referido a un reparo formulado por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, a la Declaración Sucesoral del Sr. Luigi Riggione Montano, cónyuge premuerto de la causante, cuyo patrimonio está conformado por los mismos bienes que se encuentran en la Declaración de la ‘SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA’.*

*En atención a lo anterior, estima prudente este Juzgado reproducir el contenido del artículo 3° del Decreto Reglamentario N° 21.734 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y otros Ramos de la Renta Nacional, de fecha treinta (30) de Diciembre de 1939, el cual ante la ausencia de disposiciones reglamentarias posteriores, conserva parcialmente su vigencia por no ser incompatible con la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos aplicable racione temporis. El artículo en cuestión señala:*

(...omissis...)

*El citado artículo 3, aún vigente por las razones expresadas, dispone meridianamente que si al momento de la apertura de la sucesión existieran bienes en litigio, la declaración jurada a la cual alude el citado artículo 27 de la Ley, deberá contener los datos del resto de los derechos y obligaciones cuya existencia sea indubitable, aplazando la declaración del impuesto correspondiente a los bienes en conflicto para los diez días hábiles siguientes al dictado de la sentencia definitiva que declare que efectivamente los activos en cuestión forman parte del acervo hereditario.*

*Cuando el Reglamento hace referencia a que deberá procederse a la liquidación del impuesto sobre los bienes no litigiosos, aplazándose la relativa a los otros para cuando sea sentenciado definitivamente el litigio, y los datos relativos a éstos se comunicarán dentro de diez días después de la sentencia, es porque no puede liquidarse impuesto sucesoral alguno sobre un bien, si no ha sido determinado previamente que pertenece sin lugar a dudas al acervo hereditario de la sucesión en cuestión. Tal como acertadamente lo indicó la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, a pesar de que se encontrase debatiéndose en juicio un reparo en materia de Impuesto Sucesoral efectuado a la Sucesión Luigi Riggione Montano, como consecuencia de una diferencia en el mayor valor asignado por el ente exactor a los mismos bienes, según reconoce la recurrente en su escrito recursivo, ello en modo alguno afectaba los derechos de los herederos de la ‘SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA’ sobre los activos indicados en el Anexo 7, puesto que no estaba en discusión que los mismos formasen parte del acervo hereditario de esta última,*

dado lo indubitable de la titularidad de los derechos sobre dichos bienes; por consiguiente este Tribunal encuentra ajustada a derecho la objeción fiscal efectuada bajo este concepto. Así declara.

(...omissis...)

En este sentido, el Tribunal para decidir observa que es el valor de mercado de los bienes para la fecha de apertura de la Sucesión, el valor a considerar a los fines del impuesto que deben pagar los herederos como consecuencia de la transmisión gratuita de los mismos; y por ello, es fundamental la valoración de la experticia promovida por los apoderados de la recurrente con el objeto de enervar la valoración dada a los activos en la Resolución impugnada. Así se advierte que los expertos designados, uno por el Fisco Nacional, otro por la recurrente, y el tercero por este Órgano Jurisdiccional, sostienen en el informe correspondiente el cual con sus anexos cursa a los folios comprendidos entre el 42 y el 145 ambos inclusive, lo siguiente:

Para determinar el valor de los inmuebles en referencia (local comercial, local de oficinas apartamentos y sótano) se utilizó el Método del Mercado (Ver diagrama anexo D), que consiste en buscar, en el registro subalterno correspondiente, operaciones de compra-venta de inmuebles, en un mercado considerado de libre demanda y oferta, de competencia formal, y que dichas operaciones tengan características de ubicación, construcción y mantenimiento semejantes a las del inmueble objeto del avalúo, y que denominamos: Referencias Comparables. De no ser así, se deben aplicar ciertos correctivos para homogenizar la muestra y poder realizar la comparación para llegar a un valor confiable posible, que representaría el justiprecio de la propiedad.

El método del mercado se basa en dos premisas, que son:

a.- El valor de una propiedad en el mercado es objetivo y representa el valor que compradores y vendedores, bien informados, están dispuestos a negociar voluntariamente.

b.- Ningún comprador debidamente informado pagaría un monto mayor por una propiedad de los que costaría adquirir, dentro de un lapso razonable, otra propiedad. Entendiéndose por esta, aquella que reúna las mismas características y condiciones de funcionalidad que la ofrecida en venta. Lo descrito anteriormente, es lo que se conoce como el Principio de Sustitución.

Para la selección de los probables Referenciales Comparables se tomaron en cuenta tanto las características generales de la zona en donde se encuentran ubicados los inmuebles referencial, como las particularidades del inmueble en cuestión. Asimismo se desarrolló un estudio de mercado inmobiliario sobre las ventas de inmuebles en la zona en donde se encuentra el edificio en la cual están ubicados todos los inmuebles objeto del presente avalúo; y que consiste en el estudio estadístico en el ámbito de operaciones de compra-venta de inmuebles de iguales, o similares características, debidamente protocolizadas en la Oficina de Registro Subalterno correspondiente para la fecha (23-04-99) de la muerte del causante de la sucesión, según lo establecido en el Artículo 23 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.

Posteriormente se procedió a ajustar los referenciales con respecto a factores como fecha de protocolización, mediante la aplicación de valores de corrección en el tiempo, debido al lapso transcurrido desde la fecha de protocolización hasta la fecha del avalúo ajustando los valores correspondientes por los Índices de Precios al Consumidor (IPC), emitidos por el Banco Central de Venezuela (Anexo F), teniéndose como datos el índice de Precio al consumidor para la fecha de protocolización de los inmuebles asumidos como referenciales, y el índice correspondiente para el momento de la fecha identificada para el avalúo que nos ocupa, en función de su vida transcurrida y su vida útil probable (I), y su estado de conservación o mantenimiento (fd). Este proceso se conoce con el nombre de depreciación mediante el método (o la fórmula) de Ross - Heideck (Revista SOITAVE Nro. 4 del año 1997. Pág. 32, 33, 34,35; (Anexos B y E). Una vez que corregidos y ajustados los valores o referenciales correspondientes, seguidamente se procedió a calcular los precios unitarios (Punlaip = Bolívares / metros cuadrados) de la muestra de los inmuebles o referenciales seleccionados, aplicando análisis estadístico de medidas de tendencia central, mediante el cálculo de la media aritmética de los precios unitarios (Punlaip = Bolívares (Sic) / metros cuadrados), optimizando el cálculo de la medida mediante un recálculo de la misma, una vez excluidos de la muestra empleada los valores de los referenciales ubicados en una desviación por encima, o por debajo de la medida. Esto es, que excedieran la sumatoria de la medida más su desviación típica (M+D), de la media menos su desviación típica (M-D).

El valor del inmueble, en cada caso, se obtuvo de multiplicar el precio unitario obtenido por metro cuadrado de inmueble (corregido por fecha, su vida transcurrida y útil probable, y su estado de conservación o mantenimiento y ajustado por la desviación) que hemos identificado en las tablas que se anexan como PUNLAIPD, por los metros cuadrados de cada inmueble objeto del avalúo. Este procedimiento se repitió para el cálculo del valor de los locales comerciales, oficinas, apartamentos y sótano.

Los anexos de dicha experticia fueron los siguientes: A) Acta de instalación de los expertos, y del inicio de las diligencias conducentes al avalúo definitivo, B) Definición de la fórmula de depreciación por el Método de Ross y el Método de Heideck, C) El proceso de avalúo, D) El Método de Mercado, E) Fórmula y Tablas para el cálculo de depreciación por el Método Ross – Heideck, F) Tablas del Banco Central de Venezuela, sobre índices de precios al consumidor (I.P.C.), base 1999, G) Reporte de Negociación de Inmuebles, por CINPRO, C.A. y Akros (Servicio de referenciales), H) Copia certificada del Documento de Condominio del Edificio Flavia, I) Planos de ubicación del Edificio Flavia, y referenciales. Fuente Metroguía, y J) Fotografías de la Inspección.

El Método de Mercado, tal como lo señala el autor Gasión Tirado Oquendo en su obra Métodos y enfoques sencillos aplicables en la valoración de bienes raíces (Avalúos), Ediciones Librería Destino, Caracas, 1.987, pág. 47, puede definirse como el precio que debe transferirse a una propiedad, y representa el criterio del avaluador, basado en el examen de cierta cantidad de ventas realizada en una misma vecindad, de propiedades más o menos semejantes. Los términos de comparación se agrupan y se ajustan.

El Método de Mercado se basa en el principio de sustitución, en el cual el precio viene dado por la cantidad estimada por la cual un vendedor dispuesto cambiaría una propiedad con un comprador dispuesto, actuando ambas partes sin presiones ni compulsiones, teniendo conocimientos razonables de todos los hechos relevantes y dentro de los parámetros de un mercado de equidad (Ibid, pág 50).

Este Juzgador observa que los peritos avaluadores en sede judicial utilizaron para calcular el valor de los activos al momento de la muerte de la causante, uno de los métodos generalmente aceptados, como lo es el Método del Mercado, en el cual los peritos investigaron y compararon las operaciones de compra venta realizadas en un mercado de libre demanda y oferta registradas en la oficina de registro a la cual pertenecen los bienes inmuebles cuyo valor fue ajustado en vía administrativa, a los fines de establecer las ventas referenciales, lo cual constituye uno de los elementos de juicio más convincentes, que ajustados se usan para la valoración comparada a través del referido método.

Dado que la recurrente objetó los valores asignados por la fiscalización a los activos señalados en el mencionado anexo 7, para enervar el contenido del acto administrativo impugnado promovió la prueba de experticia evacuada en juicio, la cual cumple en líneas generales con todos los requisitos para una correcta valoración de los inmuebles en referencia y cuyo procedimiento, antes transcrito, fue descrito en detalle, y a los fines de determinar el impuesto sucesoral constató un incremento en el Patrimonio Hereditario de Bs. 303.104.122,81 que a continuación se señala (el orden de los activos señalado en el informe pericial ha sido alterado para hacerlo coincidir con el de la Declaración):

ACTIVO Nº	SEGÚN INVESTIGACIÓN	SEGÚN DECLARACIÓN	DIFERENCIA GRAVABLE: (62,50 %)
1	Bs. 50.989.212,05	Bs. 0,00	Bs. 31.868.257,53
2	Bs. 56.825.716,57	Bs. 0,00	Bs. 35.516.072,86
3	Bs. 41.350.920,54	Bs. 0,00	Bs. 25.844.325,34
4	Bs. 62.748.761,95	Bs. 0,00	Bs. 39.217.976,22
5	Bs.22.118.575,75	Bs. 0,00	Bs. 13.824.109,84
6	Bs.25.165.268,07	Bs. 0,00	Bs. 15.728.292,54
7	Bs.17.189.326,67	Bs. 0,00	Bs. 10.743.329,17
8	Bs.35.551.585,89	Bs. 0,00	Bs. 22.219.741,18
9	Bs. 173.027.229,00	Bs. 0,00	Bs. 108.142.018,13
Total	Bs. 484.966.596,50	Bs. 0,00	Bs. 303.104.122,81

De la Resolución impugnada se pudo evidenciar que la fiscalización al momento de establecer los valores de los activos declarados en el Anexo 7, en primer, segundo, tercer, cuarto y noveno lugar, a los efectos de determinar la depreciación de cada uno de los inmuebles, la estimó subjetivamente en un diez por ciento (10%) sin que se sepa la fuente o el método utilizado para arribar a tal conclusión. Tan subjetivo es dicho porcentaje que la propia fiscalización reconoce expresamente para los inmuebles 2 y 3 "que si se aplicara el Método de Ingresos o Rentabilidad el valor del mismo con mucha probabilidad sería superior", la subjetividad usada en el cálculo

del valor de los inmuebles se evidencia aún más, cuando para establecer uno de los valores referenciales utilizados para calcular el valor del activo N° 2, se utiliza un factor de de (Sic) corrección estimado en un 15% sin que se sepa su origen, lo mismo sucedió para uno de los valores de referencia utilizados en los activos Nos. 3 y 4. Del Informe pericial se desprende que a los efectos del cálculo del valor del inmueble señalado en noveno lugar en el Anexo 7 de la Declaración, se tomó en cuenta las diferencias en su estado de conservación y mantenimiento existentes en el mismo según su destinación, ya que un área fungía como local comercial y la otra como depósito, quedando valorado el inmueble en su conjunto en un total de Bs. 173.027.229,00 (producto de sumar los dos valores dados según su destinación, al Activo declarado en noveno lugar, e identificado en el informe pericial bajo el N° 2A y 2B, el cual se hizo coincidir en el recuadro superior con el mismo orden en que fue declarado); para este caso en particular el Tribunal observa que la fiscalización castigó subjetivamente en un treinta por ciento (30%) menos a la medida del valor de la parte del sótano que funciona como depósito, bajo la denominación 'Correctivo de Uso' del cual se desconoce su fuente, ello evidencia que el valor del inmueble en referencia no fue determinado objetivamente conforme a parámetros técnicos.

Adicionalmente tenemos que la Administración Tributaria erró en la forma de cálculo del Impuesto Sucesoral determinado a cargo de la sucesión, no solo por el valor asignado a los bienes inmuebles (en atención a la subjetividad señalada) a los efectos de calcular la base imponible, sino porque además la fiscalización no tuvo en cuenta en aras de una igualdad procesal, que al haber formulado un reparo al cónyuge pre-muerto de la causante, independientemente de que dicho reparo hubiese sido impugnado en vía judicial, hasta tanto no hubiese recaído sentencia definitivamente firme, el acto administrativo gozaba de una presunción de legitimidad y veracidad en cuanto a su contenido, y por tanto el aumento en el patrimonio hereditario de dicha sucesión constituía un incremento en el impuesto sucesoral a pagar, que debía ser tomado en cuenta como un pasivo según la cuota parte de cada uno de los herederos, a los efectos del cálculo del impuesto sucesoral correspondiente a la 'SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA'.

Por tales motivos se establece que los valores de los activos indicados en el Anexo 7 de la Declaración de Herencia correspondiente a la 'SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA', fueron incorrectamente determinados en vía administrativa y por tanto se desechan, procediendo el Tribunal a aceptar todos los valores determinados por los tres expertos en el Informe pericial que cursa inserto en autos, cuya diferencia gravable quedó calculada en el último recuadro de la motiva del presente fallo.

En consecuencia este Órgano Jurisdiccional declara la nulidad del cálculo del Impuesto Sucesoral efectuado en la Resolución N° SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 y en la Planilla de Liquidación Sucesoral GRTI/RC/2000/E.-N° 000450, y ordena a la Administración Tributaria efectuar un nuevo cálculo del impuesto en los términos expuestos en esta decisión, en concordancia con lo dispuesto por la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia N° 00262 publicada el diecinueve (19) de Febrero de 2002, debiendo emitir una nueva Planilla Sucesoral. Así se declara.

- III -

### DECISIÓN

(...) PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por los ciudadanos José Rafael Márquez, Amalia C. Octavio, y José Andrés Octavio, ya identificados, actuando en su carácter de apoderados judiciales de la contribuyente 'SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA', contra la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo N° SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha treinta y uno (31) de Agosto de 2000, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, conjuntamente con la División de Sumario Administrativo adscrita a dicha Gerencia, la cual confirmó el Acta de Reparación N° SAT-GRTI-RC-DF-1-1067-AVA-2000-000260 de fecha dos (02) de Mayo de 2000, que determinó un incremento en el patrimonio sucesoral gravable, por la cantidad total en Bs. 323.922.311,00 equivalente actualmente a Bs. 323.922,31 en virtud de la reconversión monetaria que entró en vigencia el primero (01) de Enero de 2008, según el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reconversión Monetaria N° 5.229, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.638 del seis (06) de Marzo de 2007; en razón de lo cual la mencionada Gerencia expidió Planilla Sucesoral GRTI/RC/2000/E.-N° 000450 de fecha veinticuatro (24) de Octubre de 2000, por monto total de Bs. 72.765.953,76 (Impuesto Sucesoral) equivalente actualmente a Bs. 72.765,95; en consecuencia se declara la nulidad del cálculo del impuesto sucesoral en la resolución impugnada y su correlativa Planilla Sucesoral, y se ordena a la Administración Tributaria expedir una nueva Planilla de Liquidación Sucesoral en los términos señalados en el presente fallo (...).

### III

#### FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 24 de febrero de 2016, la abogada Iris Josefina Gil Gómez, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, presentó escrito contentivo de los argumentos que sustentan el presente recurso de apelación, los cuales se describen de seguidas:

La abogada fiscal adujo que el fallo de instancia "(...) está sustentado en una errónea apreciación de los hechos asentados en el Acta Fiscal No. SAT-GRTI-RC-DF-11067-AVA-2000-000260 de fecha 2 de mayo de 2000, toda vez que de una lectura detallada de ese acto administrativo se puede advertir que el criterio utilizado por el funcionario fiscal para establecer el avalúo de los inmuebles pertenecientes a la SUCESIÓN fue el método de mercado."

Asimismo agregó que "(...) las muestras seleccionadas por el funcionario que practicó la fiscalización para la aplicación del Método de mercado se corresponde con los inmuebles objeto de avalúo, ya que tienen mucha similitud en la edad de construcción. (...) en algunos supuestos el fiscal actuante se vio en la necesidad de usar los factores de corrección sobre algunos inmuebles referenciales para lograr la homogeneización de los valores (...) Así ocurrió con el inmueble 'B' utilizado para el cálculo del bien identificado con el No. 2 en la Declaración, al cual se le aplicó un correctivo del 15% en vista de que la Torre donde estaba ubicada la oficina referencial tenía menos años de construcción que el edificio en el que se encontraba el inmueble objeto de avalúo y así lo hizo constar expresamente el funcionario en el Acta Fiscal. (Ver folios 199 y 200) (...)".

Igualmente aseveró que "(...) en aplicación del referido método de mercado, se detallaron por cada inmueble objeto de avalúo, tres (3) operaciones de compra venta efectuadas en la zona donde estaban situados y se explicó con suficiente claridad que en los casos de algunos inmuebles debían aplicarse algunos factores de ajuste como correctivos por fecha en vista de que la fecha de protocolización de la operación referencial se había efectuado con mucha anterioridad al de la apertura de la Sucesión, como sucedió con los inmuebles que se tomaron como referencia para determinar el valor de los declarados en los numerales 1, 5, 6, 7, 8 y 9 de formulario (S.-I) Anexo 7, para lo cual se procedió a efectuar un ajuste mediante la utilización de los Índices de Precios al Consumidor (IPC) o como ocurrió con los inmuebles referenciales que tenían menos años de construidos que son los casos de los bienes declarados en los numerales 2, 3 y 4 del mencionado formulario (...)".

Asimismo añadió que "(...) el sentenciador cuestionó en forma expresa el cálculo de los valores de los inmuebles identificados con los números 1, 2, 3, 4 y 9 del Anexo 7 de la Declaración, pero nada dijo en relación con el cómputo correspondiente a los valores de los bienes identificados con los números 5, 6, 7 y 8, que constan en el Acta Fiscal y fueron ratificados en la Resolución, por lo que advertimos que tales cantidades fueron desestimadas en la sentencia sin motivación alguna, de allí que encontramos además en la decisión judicial apelada el vicio de inmotivación, concretamente por lo que respecta a las razones que tuvo el juez para desechar la tasación de dichos inmuebles realizada por la Administración Tributaria y así solicitamos sea declarado (...)".

Agregó que "(...) el sentenciador de mérito consideró el supuesto error en que habría incurrido la fiscalización por no tener en cuenta que al haber formulado un reparo a la sucesión del cónyuge premuerto de la causante, el aumento en el patrimonio hereditario de dicha sucesión constituía un incremento en el impuesto sucesoral a pagar, que debía ser estimado como un pasivo según la cuota parte de cada uno de los herederos, para los efectos del cálculo del impuesto sucesoral correspondiente a la sucesión de María Broda de Riggione, es necesario acotar que para la fecha en que fue iniciada la fiscalización (25 de febrero de 2000) así como para la oportunidad en que fue emitida el acta fiscal con sus resultados (2 de mayo de 2000) y la fecha en la que se dictó la Resolución de Sumario Administrativo correspondiente (31 de agosto de 2000) el reparo formulado a la sucesión de Luigi Riggione Montano (cónyuge del pre muerto de la causante) todavía no había quedado firme, pues se había

*ejercido contra el acto administrativo que lo contenía (Resolución Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-G3-98-1-000337 del 18 de septiembre de 1998 dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT) el recurso contencioso tributario (...)*”.

En conexión con lo anterior añadió que “(...) *la sucesión de Luigi Riggione Montano, ejerció dicho recurso en fecha 22 de diciembre de 1998, cuyo conocimiento correspondió al Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario (...) el cual lo declaró parcialmente con lugar mediante sentencia Núm. 692 el 2 de febrero de 2000. Ese fallo fue apelado tanto por los apoderados judiciales de la mencionada sucesión hereditaria como por el representante del Fisco Nacional (...) ingresó en la Cuenta de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 22 de junio de 2000, se le identificó con el N° 2000/0685 (...) fue decidido el 19 de febrero de 2002, mediante la sentencia [Núm.] 262, por ello se evidencia que para esa oportunidad en que fue formulado el reparo que originó el presente juicio, las objeciones fiscales efectuadas a la sucesión del cónyuge premuerto de la causante aún no habían adquirido firmeza, por lo que no podían ser tomadas en consideración para la determinación del impuesto correspondiente a la otra sucesión (...)*”. (Mayúsculas y destacados de la cita). (Interpolado de esta Alzada).

#### IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia apelada y examinadas como han sido las objeciones formuladas en su contra por la apoderada judicial del Fisco Nacional, esta Máxima Instancia observa que la controversia se circunscribe a verificar si el Juzgado Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al dictar el fallo definitivo Núm. 1.639 de fecha 26 de mayo de 2014, incurrió en el vicio de falso supuesto por errónea interpretación de los hechos y el vicio de inmotivación del fallo.

Previamente debe esta Superioridad declarar **firmes**, por no haber sido apelados por la contribuyente ni desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal *a quo* siguientes: *i)* la improcedencia de la prescripción de la obligación tributaria alegada por la Sucesión de María Broda de Riggione; y *ii)* la desestimatoria de la calificación de “*bienes litigiosos*” a los activos signados con los Núms. 1 al 9 del Anexo Núm. 7 de la declaración sucesoral jurada, los cuales constituyen el acervo hereditario de la mencionada Sucesión contribuyente. **Así se declara.**

Delimitada así la *litis* pasa esta Sala a decidir y a tal efecto observa:

No obstante lo indicado, esta Máxima Instancia considera necesario invertir el orden de las denuncias efectuadas, comenzando por el vicio de inmotivación del fallo alegado por la sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, en atención al efecto procesal inmediato de nulidad del fallo que este vicio generaría en caso de configurarse, y de resultar desestimado, corresponderá analizar el vicio de falso supuesto delatado.

**(i) Vicio de inmotivación de la sentencia por omisión de valoración de los bienes Núms. 5, 6, 7 y 8 del acervo hereditario de la Sucesión de María Broda de Riggione.**

La abogada fiscal adujo que “(...) *es necesario señalar que el sentenciador cuestionó en forma expresa el cálculo de los valores de los inmuebles identificados con los números 1, 2, 3, 4 y 9 del anexo [Núm.] 7 de la Declaración, pero nada dijo en relación con el cómputo correspondiente a los valores de los bienes identificados con los números 5, 6, 7 y 8 que constan en el Acta Fiscal y fueron ratificados en la Resolución, por lo que advertimos que tales cantidades fueron desestimadas en la sentencia sin motivación alguna, de allí que encontramos además en la decisión judicial apelada el vicio de inmotivación, concretamente por lo que respecta a las razones que tuvo el juez para desechar la tasación de dichos inmuebles realizada por la Administración Tributaria y así solicitamos que sea declarado (...)*”. (Interpolado de esta Máxima Instancia).

Establecido lo anterior, pasa este Alto Tribunal a analizar si en el caso en concreto se verifica el mencionado vicio respecto de la valoración de los bienes inmuebles descritos en los numerales 5, 6, 7 y 8 del anexo Núm. 7 de la declaración jurada, constituidos por los apartamentos Núms., 1-A, 9, 26 y 13 del Edificio Flavia, en el orden indicado, ubicado en la Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte, Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, pertenecientes al acervo hereditario de la Sucesión de María Broda de Riggione.

Observa esta Superioridad que el Juzgado *a quo* se pronunció sobre los bienes activos que forman parte del acervo hereditario de la precitada sucesión analizando los descritos en los numerales 1, 2, 3, 4 y 9, constituido el primero por un local comercial; el segundo; tercero y cuarto por locales de oficina, y el noveno por un sótano cubierto (local), de los cuales dispuso que “(...) *de la Resolución impugnada se pudo evidenciar que la fiscalización al momento de establecer los valores de los activos declarados en el Anexo 7, en primer, segundo, tercer, cuarto y noveno lugar, a los efectos de determinar la depreciación de cada uno de los inmuebles, la estimó subjetivamente en un diez por ciento (10%), sin que se sepa la fuente o el método utilizado para arribar a tal conclusión (...omissis...) por tales motivos se establece que los valores de los activos indicados en el anexo 7 de la Declaración de Herencia correspondiente a la **SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA**, fueron incorrectamente determinados en vía administrativa y por lo tanto se desechan (...)*”. (Subrayados de la Sala). (Negrillas de la cita).

Con relación al vicio de inmotivación de la sentencia, el numeral 4 del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, aplicable supletoriamente por disposición del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, contempla lo siguiente:

“**Artículo 243.-** Toda sentencia debe contener:

(...omissis...)

4. Los motivos de hecho y de derecho de la decisión”.

La doctrina y la jurisprudencia han sostenido que la motivación de la sentencia consiste en la exposición y análisis de las diferentes razones y argumentaciones que el Juzgador ha tenido en cuenta, para llegar a la conclusión que configurará la parte dispositiva del fallo. (*Vid.*, decisiones de esta Sala Núms. 164, 241 y 01499 de fechas 9 de febrero de 2011, 12 de marzo de 2013 y 15 de diciembre de 2016, casos: *PDVSA Petróleos, S.A. Metanol de Oriente Metor, S.A.*, y *Carenero Yacht Club, A.C.*).

Igualmente, se ha interpretado que el vicio por inmotivación de la sentencia radica en la falta absoluta de fundamentos, más no cuando los mismos sean escasos o exigüos.

De allí que, esta Sala Político-Administrativa ha indicado mediante sentencias Núms. 2.273 y 241 de fechas 24 de noviembre de 2004 y 12 de marzo de 2013, casos: *Ferro de Venezuela, C.A.* y *Metanol de Oriente, C.A. (METOR)*, en el orden indicado, lo siguiente:

“...*La más reciente doctrina de este Alto Tribunal ha señalado, que el vicio de inmotivación (dentro del cual puede ubicarse el vicio de contradicción) no sólo se produce al faltar de manera absoluta los fundamentos de la decisión, sino que, paralelamente, existen otros supuestos que al incidir de manera claramente negativa sobre los motivos del fallo los eliminan, deviniendo así en inexistentes, por lo que tales errores producen la inmotivación total, pura y simple.*

*En este sentido, se ha señalado que tales circunstancias pueden ocurrir bajo las siguientes hipótesis:*

*Ausencia absoluta de razonamientos que sirven de fundamento a la decisión.*

*Contradicciones graves en los propios motivos que implican su destrucción recíproca.*

*La desconexión total entre los fundamentos de la sentencia y las pretensiones de las partes, en virtud de la grave incongruencia entre la solución jurídica formulada y el thema decidendum.*

*La ininteligencia de la motivación en razón de contener razones vagas, generales, ilógicas, impertinentes o absurdas.*

*El defecto de actividad, denominado silencio de prueba (...)*.

Sobre esa base, corresponde verificar si la decisión dictada por el Tribunal remitente se encuentra inmotivada, tal como lo alegó la representación en juicio del Fisco Nacional.

Advierte esta Superioridad que el juzgado *a quo* al determinar que “(...) de la Resolución impugnada se pudo evidenciar que la fiscalización al momento de establecer los valores de los activos declarados en el Anexo 7, en primer, segundo, tercer, cuarto y noveno lugar, a los efectos de determinar la depreciación de cada uno de los inmuebles, la estimó subjetivamente en un diez por ciento (10%), sin que se sepa la fuente o el método utilizado para arribar a tal conclusión (...omissis...) por tales motivos se establece que los valores de los activos indicados en el anexo [Núm.] 7 de la Declaración de Herencia correspondiente a la **SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA**, fueron incorrectamente determinados en vía administrativa y por lo tanto se desechan (...)” no constituye *per se*, una omisión con respecto a la valoración de los bienes que conforman el activo hereditario de la Sucesión de María Broda de Riggione, descritos bajo los Numerales 5, 6, 7 y 8, capaz de generar una afectación de esta naturaleza que provoque en consecuencia, la nulidad de la sentencia aparentemente defectuosa, pues tal como lo ha establecido esta Sala Político-Administrativa en diversos fallos, en determinadas circunstancias el ente decisor estaría facultado para obviar en su dictamen elementos específicos de la controversia, como sucede, por ejemplo: cuando el mérito del fallo judicial se sustenta en la escogencia entre dos (2) pretensiones alternativas, cuando se estima una pretensión principal respecto de una subsidiaria, cuando el razonamiento del Juzgador excluye por lógica consecuencia al resto de los alegatos esgrimidos, o cuando se declara una excepción de inadmisibilidad, entre otros tantos supuestos. (*Vid.*, entre otras, las sentencias de esta Sala Núms. 00034 del 12 de enero de 2011, caso: *Redenlake, LTD, S.A.*; 00002 del 18 de enero de 2012, caso: *Grupo Hardwell Technologies, C.A.*; y 01494 de fecha 14 de diciembre de 2016, caso: *Fertilizantes Nitrogenados de Venezuela, FERTINITRO CEC*).

Considera esta Alzada que el Juez de mérito no hizo omisión alguna con respecto a la valoración de los bienes que conforman el patrimonio de la causante; en efecto, si se observa con detenimiento, cuando se expresó en la motiva respecto a “(...) que la fiscalización al momento de establecer los valores de los activos declarados en el Anexo [Núm.] 7 (...)” se refirió a todos los bienes, sobre los cuales consideró que la Administración Tributaria para obtener su valor en conjunto carecía de “fuente o método” conocido, específicamente con respecto a los porcentajes de depreciación y al denominado “Correctivo de Uso” utilizados. En virtud de ello, estableció que “los valores de los activos indicados en el Anexo 7 de la Declaración de Herencia correspondiente a la ‘SUCESIÓN BRODA DE RIGGIONE MARÍA’, fueron incorrectamente determinados en vía administrativa y por tanto se desechan, procediendo el Tribunal a aceptar todos los valores determinados por los tres expertos en el Informe pericial que cursa inserto en autos”. (Añadido de esta Alzada).

Razones por las cuales esta Sala desecha la denuncia sobre el vicio de inmotivación aducido por la representante en juicio del Fisco Nacional. **Así se declara.**

#### **ii) Falso supuesto de hecho.**

Adujo la apoderada judicial del Fisco Nacional, que el fallo de instancia “(...) está sustentado en una errónea apreciación de los hechos asentados en el Acta Fiscal No. SAT-GRTI-RC-DF-11067-AVA-2000-000260 de fecha 2 de mayo de 2000, toda vez que de una lectura detallada de ese acto administrativo se puede advertir que el criterio utilizado por el funcionario fiscal para establecer el avalúo de los inmuebles pertenecientes a la SUCESIÓN fue el método de mercado (...)”.

Igualmente aseveró que “(...) en aplicación del referido método de mercado, se detallaron por cada inmueble objeto de avalúo, tres (3) operaciones de compra venta efectuadas en la zona donde estaban situados y se explicó con suficiente claridad que en los casos de algunos inmuebles debían aplicarse algunos factores de ajuste como correctivos por fecha en vista de que la fecha de protocolización de la operación referencial se había efectuado con mucha anterioridad al de la apertura de la Sucesión, como sucedió con los inmuebles que se tomaron como referencia para determinar el valor de los declarados en los numerales 1, 5, 6, 7, 8 y 9 de formulario (S.-I) Anexo [Núm.] 7, para lo cual se procedió a efectuar un ajuste mediante la utilización de los Índices de Precios al Consumidor (IPC) o como ocurrió con los inmuebles referenciales que tenían menos años de construidos que son los casos de los bienes declarados en los numerales 2, 3 y 4 del mencionado formulario (...)”. (Interpolado de esta Alzada).

Agregó que “(...) las muestras seleccionadas por el funcionario que practicó la fiscalización para la aplicación del Método de mercado se corresponde con los inmuebles objeto de avalúo, ya que tienen mucha similitud en la edad de construcción. (...) en algunos supuestos el fiscal actuante se vio en la necesidad de usar los factores de corrección sobre algunos inmuebles referenciales para lograr la homogeneización de los valores (...) Así ocurrió con el inmueble ‘B’ utilizado para el cálculo del bien identificado con el No. 2 en la Declaración, al cual se le aplicó un correctivo del 15% en vista de que la Torre donde estaba ubicada la oficina referencial tenía menos años de construcción que el edificio en el que se encontraba el inmueble objeto de avalúo y así lo hizo constar expresamente el funcionario en el Acta Fiscal (ver folios 199 y 200) (...)”.

Asimismo que a los efectos del cálculo de la depreciación, “(...) se consideraron 4 años de edad de construcción entre el inmueble objeto del avalúo y las muestras seleccionadas, visto que en los documentos de condominio se indica la fecha de registro del inmueble mas no el momento en que se construyó la edificación (...) Y sobre el ‘Estado de Conservación’ se tomó la escala 2,5 que corresponde a lo siguiente: Escala 2: Estado de mantenimiento regular, reparaciones de poca importancia. Escala 3: Necesidad de reparaciones sencillas. En la tabla de Ross Heideck, el porcentaje de depreciación para un inmueble con 4 años y 2.5 de estado de conservación es del 10%. De allí surge entonces el porcentaje de depreciación utilizado en la fiscalización y cuestionado por el juez *a quo* (...)”.

Respecto al presente análisis, advierte la Sala que la causante falleció *ab-intestato* en fecha 23 de abril de 1999, motivo por el que resulta aplicable la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de 1982, publicada en la Gaceta Oficial Núm. Extraordinario 3.007 de fecha 31 de agosto de 1982, la cual en sus artículos 23 y 48 establece lo siguiente:

**“Artículo 23.** El valor del activo será el que tengan los bienes y derechos que lo forman para el momento en que haya fallecido el causante. Cuando el valor declarado fuere inferior al valor de mercado de esos bienes y derechos, el contribuyente deberá justificar razonadamente los motivos en que basa su estimación.”

**“Artículo 48.** Si en la declaración se omitieren bienes o se incluyeren cargas que no pudieren fehacientemente demostrarse, o cuya deducción no esté autorizada por la Ley, o el Fisco no estuviese de acuerdo con el avalúo que los declarantes hubiesen hecho de los bienes por considerarlo inferior a su valor efectivo, o considerase que las deudas o cargas fueron deducidas por mayor valor al que realmente tengan; o si la determinación y distribución de las cuotas no se hubiere hecho conforme a la Ley o a la voluntad del causante, el Fiscal formulará los reparos correspondientes que hará constar en actas motivadas, fechadas, firmadas y selladas que notificará a los interesados”. (Destacados de la Sala).

De la lectura de las normas anteriormente transcritas, se observa que a los efectos de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, el precio de los activos que conforma el acervo hereditario, será aquel que tenga al momento en que haya fallecido el causante, y si el monto es inferior al valor del mercado, deberá justificarse razonadamente el motivo de la estimación. Asimismo, en caso que la Administración Tributaria constatare alguna irregularidad, deberá formular los reparos correspondientes mediante acta motivada notificada a los interesados.

En cuanto a las citada disposiciones legales, si bien es cierto que el artículo 48 *eiusdem*, señala que el fiscal formulará reparo en aquellos casos de inconformidad con el valor declarado para esos bienes por considerarlo inferior al valor efectivo, sin embargo, dicho reparo deberá hacerse una vez que se haya utilizado correctamente alguno de los métodos existentes para realizar avalúos de bienes inmuebles.

Igualmente, la Sala mediante fallo Núm. 00875 de fecha 17 de junio de 2009, caso: *Sucesión de Pelino Vallera Presutti*, criterio ratificado mediante sentencia Núm. 00505 de fecha 06 de mayo del 2015, caso: *Sucesión De Yibirin Marín, José Antonio* expuso que "(...) el avalúo practicado sobre bienes inmuebles por aplicación del valor de mercado, conlleva la obligación para el funcionario fiscal de ajustar el valor declarado acogiendo las disposiciones legales y, sobre todo, las reglas de valoración generalmente aceptadas y en caso de inconformidad con el valor de los bienes declarados por considerarlo inferior al valor efectivo, deberá formular el reparo correspondiente (...)".

Al circunscribir el análisis al caso de autos y de la revisión exhaustiva de las actas procesales que conforman el expediente, se observa que la Administración Tributaria mediante la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha 31 de agosto de 2000, determinó un reparo por concepto de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, por la diferencia en los valores de los activos que conforman el acervo hereditario de la Sucesión de María Broda de Riggione, constituidos por los bienes inmuebles descritos en los Núms. 1 al 9 del anexo Núm. 7, contenidos en la Declaración Sucesoral Núm. 0097461, presentada el 12 de enero de 2000.

Para desvirtuar el valor de los activos reparados por la Administración Tributaria, la Sucesión contribuyente promovió en primera instancia la prueba de experticia (cursante a los folios 41 al 144 de la pieza Núm. 1 del expediente judicial) de fecha 26 de noviembre de 2001, emitida por la terna de peritos designados por la parte accionante, el Fisco Nacional y el Tribunal remitente (folios 31, 32 y 33 del expediente judicial).

Asimismo observa esta Superioridad que corre inserto a los folios 194 al 229 de las actas procesales el avalúo practicado por el Fiscal Nacional de Hacienda ciudadano Ramón Meza Rasquín, cédula de identidad Núm. 5.313.428, adscrito a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), contenido en el Acta Fiscal Núm. SAT-GRT-RC-DF-1-1067-AVA-200-000260 de fecha 02 de mayo de 2000, sobre los bienes descritos en los numerales 1 al 9 del Anexo Núm. 7 de la Declaración Sucesoral Núm. 0097461, presentada el 12 de enero de 2000.

Al efecto, considera necesario esta Alzada hacer una comparativa entre el avalúo realizado por el Fiscal actuante y el Informe de Avalúo presentado por los expertos, de los cuales se extrae lo siguiente:

Activo Núm.	Ubicación del inmueble		Avalúo Expe Tribunal
1	Local comercial Núm. 1, planta baja, Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.	<p>Área 96,58 mts<sup>2</sup>.            Valor de Bs. 50.989.212,05.  <b>Descripción:</b> 1 salón principal, 1 depósito y 1 baño.  <b>Estado de conservación:</b>            Se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación en general.  <b>Criterio para el Avalúo:</b>            Método de mercado            No se aplicó depreciación.</p>	
2	Local comercial-Sótano cubierto dividido en (A) Sótano - local comercial - (B) Sótano (depósito). Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.	<p>Área            Inmueble (2A) 150 mts<sup>2</sup>.            Inmueble (2B) 825 mts            Área Total: 975.000, mts Valor:            Bs. 79.192.191,00.            Valor Inmueble (B) (depósito) Valor Bs. 93.835.038,00.  <b>Valor total: Bs. 130.181.403,05</b>  <b>Estado de conservación:</b> Inmueble (A) se encuentra en buen estado de conservación. Inmueble (B) se encuentra en un estado deplorable, preser            A este inmueble            Al inmueble (B) se le aplicó la depreciación según el método de Ross-Heideck.</p>	inmueble (A)



3	<b>Local de oficina Núm. 1, piso 1, Edificio Flavia, Av. Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas</b>	Área de <b>118,39 mts<sup>2</sup></b> . Valor Bs. <b>56.825.716,57</b> . <b>Estado de conservación:</b> <b>Estado de conservación:</b> Se encuentra en buen estado de funcionamiento y mantenimiento. <b>Criterio para el Avalúo:</b> Método de mercado. No se aplicó depreciación.
4	<b>Local de oficina Núm. 2, piso 1, Edificio Flavia, Av. Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas</b>	Área de 86, 15 mts <sup>2</sup> , Valor de Bs. <b>41.350.920,54</b> . <b>Descripción:</b> Área de Oficina, dividida en 4 cubículos con tabiquería y un baño. <b>Estado de conservación:</b> Se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación. <b>Criterio para el Avalúo:</b> Método de mercado. No se aplicó depreciación.
5	<b>Oficina Núm. 4, Piso 1, Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.</b>	Área de <b>130,73 mts<sup>2</sup></b> . Valor de Bs. <b>62.777.561,20</b> . <b>Descripción:</b> Recepción, 6 cubículos divididos con tabiquería de formica y 2 baños. <b>Estado de conservación:</b> El inmueble se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación en general. <b>Criterio para el Avalúo:</b> Método de mercado. No se aplicó depreciación.

6	<b>Apartamento Núm. 1-A. PB del Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.</b>	<p>Área de <b>75,43 mts<sup>2</sup></b>,          Valor de <b>Bs. 22.118.577,26</b>.  <b>Descripción:</b> Su distribución fue modificada con respecto a su diseño original, Hall de entrada, salón, 5 cubículos y 2 baños.  <b>Estado de conservación:</b>          Se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación en general.  <b>Criterio para el Avalúo:</b>          Método de mercado.          No se aplicó depreciación.</p>
7	<b>Apartamento Núm. 9. Piso 3, Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.</b>	<p>Área de <b>85,82 mts<sup>2</sup></b>.          Valor de Bs. <b>25.165.269,79</b>.  <b>Descripción:</b> salón-comedor, 2 habitaciones con closets, 1 baño, cocina-lavandero 1 balcón.  <b>Estado de conservación:</b>          Se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación en general.  <b>Criterio para el Avalúo:</b>          Método de mercado.          No se aplicó depreciación.</p>
8	<b>Apartamento Núm. 26. Piso 6, Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.</b>	<p>Área de <b>58,62 Mts<sup>2</sup></b>.          Valor de <b>Bs. 17.189.327,84</b>. <b>Descripción:</b> Salón-comedor, cocina-lavandero, 1 habitación con closets, 1 baño y 1 balcón. <b>Estado de conservación</b>          Se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación en general.  <b>Criterio para el Avalúo:</b>          Método de mercado.          No se aplicó depreciación.</p>

9	<b>Apartamento Núm. 13. Piso 4, Edificio Flavia, Avenida Garcilazo, Urbanización Colinas de Bello Monte. Caracas.</b>	Área de <b>121,24 Mts<sup>2</sup></b> . Valor <b>Bs. 35.551.588,32</b> . <b>Descripción:</b> Sala-comedor, cocina-lavadero, 3 habitaciones, 1 habitación de servicio y 3 baños. <b>Estado de conservación:</b> Se encuentra en buen estado de mantenimiento y conservación general. <b>Criterio para el Avalúo:</b> Método de mercado. No se aplicó depreciación.

Vista la información que antecede, observa esta Superioridad que aunque para los avalúos realizados, en ambos casos se aplicó el método de mercado, existen diferencias en los cálculos, las cuales pasa esta Alzada a analizar de seguidas:

**a) Activo Núm. 1.**

Con respecto a este activo se observa que aparece reflejado en el Informe de Avalúo de los expertos designados, un metraje de noventa y seis metros con cincuenta y ocho centímetros cuadrados (96,58 mts<sup>2</sup>), y que no se mencionó la aplicación de un método de depreciación o factor correctivo del valor del bien.

Se le asignó un valor de cincuenta millones novecientos ochenta y nueve mil doscientos doce bolívares con cinco céntimos (Bs. 50.989.212,05).

En referencia al avalúo realizado por el fiscal actuante, se estableció un metraje de noventa y cinco metros con noventa y cuatro centímetros cuadrados (95,94 mts<sup>2</sup>), asimismo se aplicó una depreciación del diez por ciento (10%), tomando en cuenta las tres (3) operaciones de venta correspondientes para la fecha de la muerte de la causante que guardan similitud con el inmueble avaluado en cuanto a la edad de construcción y ubicación.

Se le asignó un valor de cuarenta y cuatro millones doscientos treinta y seis mil doscientos siete bolívares (Bs. 44.236.207,00).

**b) Activo Núm. 2.**

En referencia a este activo constituido por un sótano- local comercial- y sótano-depósito, se desprende que del Informe de Experticia realizado, fue separado para su estudio en inmueble (2A) constituido por el local comercial, con una superficie de ciento cincuenta metros cuadrados (150 mts<sup>2</sup>) y en inmueble (2B) con una superficie de ochocientos veinticinco metros cuadrados (825 mts<sup>2</sup>), por el sótano, teniendo una superficie total de novecientos setenta y cinco metros cuadrados (975 mts<sup>2</sup>).

Asimismo se observó que los peritos actuantes dicen haber aplicado “*un correctivo (factor de Heideck)*” únicamente para el inmueble identificado como (2B), sin que pueda ser constatado de los cálculos presentados su porcentaje.

Fueron valorados el inmueble (2A) en setenta y nueve millones ciento noventa y dos mil ciento noventa y un bolívares (Bs. 79.192.191,00) y el inmueble (2B) en noventa y tres millones ochocientos treinta y cinco mil treinta y ocho bolívares (Bs. 93.835.038,00), para un total de ciento treinta millones ciento ochenta y un mil cuatrocientos tres bolívares con cinco céntimos (Bs. 130.181.403,05).

Con respecto al avalúo realizado por órgano exactor se desprende de su contenido que fue tratado como un solo espacio físico, con un metraje de novecientos setenta y cinco metros cuadrados (975 mts<sup>2</sup>). No obstante, fue aplicada una depreciación del diez por ciento (10%) “*dado que las 3 referenciales aquí utilizadas tienen mucha similitud con el inmueble avaluado*”.

Se le asignó un valor de ciento ochenta y tres millones doscientos ochenta mil cuatrocientos veinticinco bolívares (Bs. 183.280.425,00).

**c) Activo Núm. 3.**

En el avalúo realizado por los peritos expertos, se evidencia un metraje de ciento dieciocho metros con treinta y nueve centímetros cuadrados (118,39 mts<sup>2</sup>). No consta que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Fue valorado en cincuenta y seis millones ochocientos veinticinco mil setecientos dieciséis bolívares con cincuenta y siete céntimos (Bs. 56.825.716,57).

En el informe realizado por el fiscal actuante por parte de la Administración Tributaria, se observó una medición de noventa y tres metros con noventa y siete centímetros cuadrados (93,97 mts<sup>2</sup>), asimismo se aplicó una depreciación del diez por ciento (10%) considerando que las muestras seleccionadas son muy similares al inmueble avaluado, y se dejó constancia que si se aplicara el “*Método de Ingresos o Rentabilidad*” el valor del mismo con mucha probabilidad sería superior.

Fue valorado en cuarenta y ocho millones quinientos treinta y un mil doscientos setenta y seis bolívares (Bs. 48.531.276,00).

**d) Activo Núm. 4.**

En el avalúo realizado por los peritos se evidencia un metraje de ochenta y seis metros con quince centímetros cuadrados (86,15 mts<sup>2</sup>). No se advierte que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Fue valorado en cuarenta y un millones trescientos cincuenta mil novecientos veinte bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 41.350.920,54).

En el informe de peritaje realizado por el funcionario adscrito al órgano fiscal, esta Sala observó que el espacio tiene un metraje de setenta y cinco metros con nueve centímetros cuadrados (75,09 mts<sup>2</sup>). Se aplicó una depreciación del diez por ciento (10%) debido a que las muestras seleccionadas son muy similares al inmueble avaluado y por otra parte se dejó constancia que si se aplicara el “*Método de Ingresos o Rentabilidad*” el valor del mismo con mucha probabilidad sería superior.

Se le asignó un valor de treinta y ocho millones setecientos ochenta mil seiscientos seis bolívares (Bs. 38.780.606,00).

**e) Activo Núm. 5.**

En el avalúo realizado por los peritos expertos, se evidencia un metraje de ciento treinta metros con setenta y tres centímetros cuadrados (130,73 mts<sup>2</sup>). No consta que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Fue valorado en sesenta y dos millones setecientos setenta y siete mil quinientos sesenta y un bolívares con veinte céntimos (Bs. 62.777.561,20).

En el informe realizado por el funcionario adscrito al órgano fiscal, esta Alzada observó que el espacio tiene un metraje de ciento veintiséis metros con treinta y dos centímetros cuadrados (126,32 mts<sup>2</sup>). Se aplicó una depreciación del diez por ciento (10%).

Se le asignó un valor de sesenta y cinco millones doscientos treinta y ocho mil quinientos noventa y seis bolívares (Bs. 65.238.596,00).

**f) Activo Núm. 6.**

En el avalúo realizado por los peritos expertos designados, se evidencia un metraje de setenta y cinco metros con cuarenta y tres centímetros cuadrados (75,43 mts<sup>2</sup>). No se observa que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Le fue asignado un valor de veintidós millones ciento dieciocho mil quinientos setenta y siete bolívares con veintiséis céntimos (Bs. 22.118.577,26).

En el informe realizado por el funcionario adscrito al órgano fiscal, esta Alzada observó que el espacio tiene un metraje de setenta y tres metros con sesenta centímetros cuadrados (73,60 mts<sup>2</sup>). Se aplicó una depreciación del diez por ciento (10%).

Se le asignó un valor de treinta millones quinientos setenta y ocho mil doscientos veinticuatro bolívares (Bs. 30.578.224,00).

**g) Activo Núm. 7.**

En el avalúo realizado por los peritos expertos, se evidencia un metraje de ochenta y cinco metros con ochenta y dos centímetros cuadrados (85,82 mts<sup>2</sup>). No consta que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Le fue asignado un valor de veinticinco millones ciento sesenta y cinco mil doscientos sesenta y nueve bolívares con nueve céntimos (Bs. 25.165.269,79).

En el informe realizado por el funcionario adscrito al órgano fiscal, esta Alzada observó que el espacio tiene un metraje de ochenta y cinco metros con ochenta y dos centímetros cuadrados (85,82 mts<sup>2</sup>). Se le aplicó una depreciación por el “*método de Ross-Heideck*” de veintitrés coma sesenta y dos por ciento (23,62%).

Se le asignó un valor de treinta y cinco millones seiscientos cincuenta y cinco mil doscientos seis bolívares (Bs. 35.655.206,00).

**h) Activo Núm. 8.**

En el Avalúo realizado por los peritos expertos designados, se evidencia un metraje de cincuenta y ocho metros con sesenta y dos centímetros cuadrados (58,62 mts<sup>2</sup>). No consta que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Le fue asignado un valor de diecisiete millones ciento ochenta y nueve mil trescientos veintisiete bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 17.189.327,84).

En el informe realizado por el funcionario adscrito al órgano fiscal, esta Alzada observó que el espacio tiene un metraje de cincuenta y ocho metros con sesenta y dos centímetros cuadrados (58,62 mts<sup>2</sup>). No obstante, se le aplicó una depreciación por “*el método de Ross-Heideck*” del veintitrés coma sesenta y dos por ciento (23,62%).

Se le asignó un valor de veinticuatro millones trescientos cincuenta y cuatro mil quinientos cincuenta y ocho bolívares (Bs. 24.354.558,00).

**i) Activo Núm. 9.**

En el avalúo realizado por los peritos expertos designados, se evidencia un metraje de ciento veintiún metros con veinticuatro centímetros cuadrados (121,24 mts<sup>2</sup>). No se observa que se haya aplicado depreciación o correctivo.

Le fue asignado un valor de treinta y cinco millones quinientos cincuenta y un mil quinientos ochenta y ocho bolívares con treinta y dos céntimos (Bs. 35.551.588,32).

Por otro lado, en el informe realizado por el funcionario adscrito al órgano fiscal, esta Alzada observó que el espacio tiene un metraje de ciento catorce metros con sesenta y dos centímetros cuadrados (114, 62 mts<sup>2</sup>). Se aplicó una depreciación del diez por ciento (10%).

Le fue asignado un valor de cuarenta y siete millones seiscientos veinte mil quinientos noventa y ocho bolívares (Bs. 47.620.598,00).

De lo anterior, advierte esta Suprema Instancia que en ambos informes existen diferencias sustanciales entre los cálculos obtenidos sobre los parámetros utilizados para el avalúo de los activos descritos del 1 al 9 del Anexo Núm. 7 de la Declaración Sucesoral Núm. 0097461, presentada el 12 de enero de 2000, tales como la superficie, la depreciación o método de corrección aplicado y el valor asignado a los mismos, suficientemente explicado *supra*.

Asimismo, esta Máxima Instancia advierte que la representación fiscal no se opuso a la admisión de la prueba de experticia y tampoco la impugnó.

En cuanto al informe que deben presentar los expertos, aplicable por remisión expresa del artículo 223 del Código Orgánico Tributario de 1994 vigente *ratione temporis*, el artículo 467 del Código de Procedimiento Civil dispone lo siguiente:

“**Artículo 467.** El dictamen de los expertos deberá rendirse por escrito ante el Juez de la causa o su comisionado, en la forma indicada por el Código Civil. Se agregará inmediatamente a los autos y deberá contener por lo menos: descripción detallada de lo que fue objeto de la experticia, métodos o sistemas utilizados en el examen y las conclusiones a que han llegado los expertos”.

De la norma examinada se infiere que el informe de la experticia deberá cumplir los requisitos previstos en el Código Civil y además contener como mínimo el objeto, métodos o sistemas utilizados y las conclusiones de los expertos.

En este sentido, el artículo 1.425 del Código Civil establece:

**“Artículo 1.425.** El dictamen de la mayoría de los expertos se extenderá en un solo acto que suscribirán todos, y **debe ser motivado**, circunstancia sin la cual no tendrá ningún valor. Si no hubiere unanimidad, podrán indicarse las diferentes opiniones y sus fundamentos”. (Negrillas de la Sala).

Esta Alzada observa que la motivación a que se refiere el precepto legal citado sugiere que el informe de experticia no debe contener razonamientos vacíos o inconsistentes. El dictamen como requisito de eficacia probatoria, debe estar soportado en los documentos pertinentes al examen realizado, a fin de que las partes ejerzan el control de la prueba y el juez o la jueza pueda obtener credibilidad sobre lo concluido (*Vid.*, sentencia de esta Sala Núm. 01472 del 14 de octubre de 2009, caso: *Hospital de Clínicas Caroní, C.A* ratificado en el fallo Núm. 01164, del 3 de noviembre del 2016 caso: *Carbones de La Guajira, S.A.*)

A su vez, debe destacarse que ha sido criterio de esta Sala con respecto a la valoración de la prueba de experticia que “(...) cuando los peritos evacuan la prueba de experticia forman su convicción a partir del análisis de un cúmulo determinado de documentos, sin que esté dentro de sus capacidades o funciones el apreciar si, desde el punto de vista jurídico, alguno de dichos documentos cumple o no con las formalidades para surtir efecto como prueba instrumental. Será al Juez a quien corresponda, a partir del análisis del dictamen plasmado en el informe pericial, determinar si los elementos revisados de forma concordada por los expertos arrojan un resultado razonable que merece credibilidad (...)”. (*Vid.* Sentencia Núm. 00957 de fecha 16 de julio de 2002, caso: *Organización Sarela, C.A.*, ratificado en fallo Núm. 00919 de fecha 6 de agosto de 2008, caso: *Policlínica La Arboleda, C.A.*).

Con relación al valor probatorio de la experticia contable, esta Máxima Instancia ha sido del criterio que cuando su evacuación se ha realizado “con apego a las formalidades de la ley, así mismo del contenido del informe se desprende que la actuación de los expertos fue desplegada atendiendo a lo solicitado por el promovente, aunado a la circunstancia de que el informe no fue objeto de impugnación por las partes, en tal virtud esta Sala aprecia dicho informe (...) y le otorga valor en concordancia con las demás probanzas de autos (...)” (sentencia número 00676 del 4 de junio de 2008, caso: *Luis Fernández Blanco Vs. PDVSA Petróleo, S.A.*), “de conformidad con las reglas de la sana crítica” [fallo número 00850 del 23 de julio de 2008, caso: *Asociación Civil Caja de Ahorro y Préstamo del Personal Docente y de Investigación de la Universidad Nacional Experimental Politécnica “Antonio José de Sucre”, Vice-Rectorado “Luis Caballero Mejías” (CAPUNEXPO-LCM) Vs. Universidad Nacional Experimental Politécnica “Antonio José de Sucre” (UNEXPO)]].*

Cabe acotar que respecto de la presunción de legitimidad y veracidad de los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria, este Máximo Tribunal, mediante fallo de la Sala Constitucional Núm. 211, de fecha 9 de abril de 2014, caso: *Alejandro Esis*, se ha pronunciado en los términos siguientes :

“(…) Ahora bien, en criterio de esta Sala Constitucional, a diferencia de los documentos autenticados, los cuales no constituyen documento público, debido a que la actuación del funcionario respectivo sólo da fe de su otorgamiento, mas no de su contenido, al documento administrativo sí se le reconoce la misma fuerza probatoria que a un documento público, pues, aun cuando pueden desvirtuarse por cualquier medio de prueba, entre ellos, la tacha, característica que los asemeja a los documentos privados, no obstante, gozan de veracidad y legitimidad (autenticidad) que los asimila a los documentos públicos, en cuanto a su valor probatorio (*Vid.*, ss. S.C. nºs 487/12 y 1532/12).

(...)

Como se desprende de la anterior cita, los documentos ‘emanados’ de la administración pública gozan de presunción de veracidad y legitimidad (autenticidad), es decir, aquellos instrumentos cuyo contenido constituye una manifestación de voluntad de la administración. (...)”.

En virtud del criterio citado sobre la presunción de legitimidad y veracidad de que gozan los actos emanados de la Administración Tributaria (en este caso el Acta Fiscal y la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo) estima esta Alzada que de acuerdo a lo antes expuesto, los apoderados judiciales de la sucesión recurrente no lograron demostrar, a través de la prueba de experticia promovida, el fundamento que tenía el sujeto pasivo para asignar a los bienes declarados valores menores al de mercado al momento del fallecimiento de la causante, de acuerdo a lo establecido en el artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos de 1982, aplicable *ratione temporis*; razón por la cual, tomando en cuenta las diferencias notables entre el contenido de uno y otro informe de avalúo, preparados ambos mediante la utilización del método de “valor de mercado”, esta Sala Político-Administrativa no le da valor probatorio a la experticia evacuada en primera instancia, ya que la misma resulta insuficiente para desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad de las actas fiscales, ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.427 del Código Civil, el cual establece que “Los jueces no están obligados a seguir el dictamen de los expertos, si su convicción se opone a ello”, razón por la cual debe esta Alzada declarar procedente la denuncia que sobre este particular efectuara la representación en juicio del Fisco Nacional; en consecuencia, se revoca el pronunciamiento judicial recurrido y se estiman ajustados a derecho los valores asignados por el fiscal actuante. [*Vid.*, fallo de esta Máxima Instancia Núm. 00128 de fecha 10 de febrero de 2016, caso: *Inversiones BANPRO C.A.*, criterio ratificado mediante la sentencia Núm. 000812 de fecha 12 de julio de 2017, caso: *Chrysler Motors de Venezuela S.A.*].

Por tal motivo, esta Máxima Instancia juzga **procedente** el vicio de falso supuesto de hecho denunciado por el órgano exactor y **revoca** el pronunciamiento del Tribunal de mérito sobre este punto. **Así se declara.**

Adicionalmente, observa esta Superioridad que la representante del Fisco Nacional manifestó su desacuerdo con el pronunciamiento del Juez de instancia sobre “(...) el supuesto error en que habría incurrido la fiscalización por no tener en cuenta que al haber formulado un reparo a la sucesión del cónyuge premuerto de la causante, el aumento en el patrimonio hereditario de dicha sucesión constituía un incremento en el impuesto sucesoral a pagar, que debía ser estimado como un pasivo según la cuota parte de cada uno de los herederos, para los efectos del cálculo del impuesto sucesoral correspondiente a la sucesión de María Broda de Riggione (...)”.

Al respecto, el órgano exactor aclaró “que para la fecha en que fue iniciada la fiscalización (25 de febrero de 2000) así como para la oportunidad en que fue emitida el acta fiscal con sus resultados (2 de mayo de 2000) y la fecha en la que se dictó la Resolución de Sumario Administrativo correspondiente (31 de agosto de 2000) el reparo formulado a la sucesión de Luigi Riggione Montano (cónyuge del pre muerto de la causante) todavía no había quedado firme, pues se había ejercido contra el acto administrativo que lo contenía (Resolución Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-G3-98-I-000337 del 18 de septiembre de 1998 dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT) el recurso contencioso tributario (...)”.

En conexión con lo anterior sostuvo que “(...) la sucesión de Luigi Riggione Montano, ejerció dicho recurso en fecha 22 de diciembre de 1998, cuyo conocimiento correspondió al Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario (...) el cual lo declaró parcialmente con lugar mediante sentencia Núm. 692 el 2 de febrero de 2000. Ese fallo fue apelado tanto por los apoderados judiciales de la mencionada sucesión hereditaria como por el representante del Fisco Nacional (...) ingresó en la Cuenta de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 22 de junio de 2000, se le identificó con el N° 2000/0685 (...) fue decidido el 19 de febrero de 2002, mediante la sentencia 262, por ello se evidencia que para esa oportunidad en que fue formulado el reparo que originó el presente juicio, las objeciones fiscales efectuadas a la sucesión del cónyuge premuerto de la causante aún no habían adquirido firmeza, por lo que no podían ser tomadas en consideración para la determinación del impuesto correspondiente a la otra sucesión (...)”. (Mayúsculas y destacados de la cita).

De acuerdo a lo anterior, tratándose de los mismos activos, y en atención a que las modificaciones efectuadas a la declaración de la Sucesión de Luigi Riggione Montano no se encontraban firmes -tal como lo sostuvo la representante del Fisco Nacional- a la fecha de la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-00912 de fecha 31 de agosto de 2000, con ocasión a las objeciones efectuadas a la declaración de la Sucesión de María Broda de Riggione, mal pudo la Administración Tributaria haberlas considerado como un pasivo en este último procedimiento.

No obstante, observa esta Sala, que mediante el fallo definitivo Núm. 00262 de fecha 19 de febrero de 2002, emanado de esta misma Superioridad se declaró procedente el reparo sobre el avalúo de los bienes del causante Luigi Riggione Montano, cónyuge pre muerto de la causante María Broda de Riggione, y ordenó a la Administración Tributaria realizar los ajustes correspondientes con respecto a la obligación tributaria en materia de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos; en razón de ello, el órgano exactor deberá recalcular el tributo a pagar determinado en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-00912 de fecha 31 de agosto de 2000 -objeto de impugnación en este juicio- y emitir las planillas sustitutivas a que hubiere lugar; por consiguiente, se **confirma** el pronunciamiento del Tribunal *a quo* sobre este punto. **Así se decide.**

Con fundamento en los razonamientos señalados, debe esta Sala declarar **parcialmente con lugar** la apelación ejercida por la representación fiscal contra la sentencia definitiva Núm. 1.639, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 26 de mayo de 2014. **Así se dispone.**

Asimismo, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido por los integrantes de la sucesión María Broda de Riggione, contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha 31 de agosto de 2000, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de la cual queda **firme** el reparo realizado por la Administración Tributaria sobre el valor de los activos descritos del 1 al 9 del Anexo Núm. 7 de la Declaración Sucesoral Núm. 0097461, presentada el 12 de enero de 2000, y por efecto del pasivo adquirido por los herederos de la Sucesión, al adquirir firmeza la deuda tributaria previa al presente procedimiento, se **modifica** la obligación tributaria determinada en el acto administrativo impugnado. **Así se declara.**

Finalmente, declarado parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, no procede la condenatoria en costas procesales en virtud de no haber vencimiento total de las partes, conforme a lo preceptuado en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así se dispone.**

## V DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- FIRMES** por no haber sido apelados por la contribuyente ni desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en relación a lo siguiente: *i)* la improcedencia de la prescripción de la obligación tributaria; y *ii)* la desestimatoria de la calificación de “*bienes litigiosos*” a los activos signados con los Núms. 1 al 9 del Anexo Núm. 7 de la Declaración Sucesoral Núm. 0097461, presentada el 12 de enero de 2000, los cuales constituyen el acervo hereditario de la **SUCESIÓN DE MARÍA BRODA DE RIGGIONE**.

**2.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación fiscal contra la sentencia definitiva Núm. 1.639 del 26 de mayo de 2014 dictada por el mencionado Tribunal. En consecuencia, del referido fallo:

**2.1.-** Se **CONFIRMA** el pronunciamiento relativo a la procedencia de la inclusión del pasivo adquirido por los herederos de la Sucesión accionante, a los efectos de la determinación de la obligación tributaria en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha 31 de agosto de 2000, emitida por Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital adscrita al **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**.

**2.2.-** Se **REVOCA** el pronunciamiento que estimó procedentes “*todos los valores determinados por los tres expertos en el Informe pericial que cursa inserto en autos*” y desechó el avalúo realizado por el fiscal actuante.

**3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de los integrantes de la Sucesión de María Broda de Riggione contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. SAT-GRTI-RC-DSA-2000-000912 de fecha 31 de agosto de 2000, la cual queda **FIRME** en lo que respecta a la objeción de valor de los activos y se **MODIFICA** respecto a *quantum* de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, de acuerdo a lo expuesto en la motiva de este fallo.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria emitir las planillas sustitutivas a que hubiere lugar, en los términos aquí expresados.

**NO HAY CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a las partes.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los diecisiete (17) días del mes de abril del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,  
**MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente,  
**MARCO ANTONIO MEDINA  
SALAS**

La Magistrada,  
**BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**

El Magistrado,  
**INOCENCIO FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente

**EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**

**En fecha veinticuatro (24) de abril del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00450.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD**